

## Julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen yleinen viitekehys EU:ssa

*Lasse Oulasvirta*

***Euroopan komissio on parhaillaan valmistelemassa EU:n jäsenvaltioiden kirjanpidon ja tilinpäätösesittämisen standardisointia. Komission kanta standardien sisällöstä perustuu suori- tai kertymäperusteisuuteen (accrual basis). Suunnitelmien toteutuminen tietäisi suuria muutoksia monille jäsenvaltioille. Tässä artikkelissa pohditaan julkisyhteisöille sopivien kirjanpito-standardien yleisiä periaatteita ja arvioidaan, miten EU:ssa suunniteltujen standardien pitäisi noudattaa näitä periaatteita. Arviossa lähdetään liikkeelle tilinpäätösinformaation pääasiallisten käyttäjien tietotarpeista sekä niistä tilinpäätösinformaation laadullisista ominaisuuksista, jotka täyttävät näitä tietotarpeita. Artikkelissa arvioidaan myös kansainvälisten International Public Sector Accounting -standardien eli IPSAS-standardien viitekehystä, jota komission suunnitelmissa pidetään European Public Sector Accounting Standardien eli EPSAS-standardien referenssinä. Artikkelin johtopäätöksenä esitetään keskeiset periaatteet, joihin suunniteltujen EPSAS-standardien tulisi nojautua.***

### Johdanto

EU:ssa on käynnistetty komission ajama standardisointihanke, jonka tuloksena olisivat EU:n jäsenvaltioille annetut tilinpäätösstandardit, nk. EPSAS-standardit. Standardien tulisi perustua yhteisesti hyväksytyille yleisille periaatteille, mutta näiden periaatteiden sisällöstä ollaan eri mieltä. Tämä on selvästi hidastanut komission ja sen Eurostat-tilastoviraston ajamaa hanketta. Tämän artikkelin tarkoitus on analysoida julkisyhteisöille sopivan yleisen käsitteellisen viitekehysten (conceptual framework) keskeisiä piirteitä, jotka voisivat olla tulevien EPSAS-standardien viitekehystenä.

Kansainvälisesti tarkasteltuna julkisyhteisöjen kirjanpidon harmonisointiliike alkoi jo 1990-luvulla yksityisen laskentatoimen ammattilaisten järjestön

International Federation of Accountants:in (IFAC:n) toimesta. IFAC ja sen erityiskomitea (nykyisin nimeltään International Public Sector Accounting Board eli IPSASB) on julkaissut julkisyhteisöille IPSAS-standardeja 2000-luvun alusta lähtien (Müller-Marqués Berger 2012). EU ei ole halunnut ottaa näitä IPSAS-standardeja sellaisinaan, vaan se on alkanut valmistella omia edellä mainittuja EPSAS-standardeja kuitenkin siten, että niiden väistämättömänä referenssinä pidetään juuri IPSAS-standardeja. Tässä on huomionarvoista se, että IPSAS-standardit perustuvat yrityksille luotuihin kansainvälisiin IAS/IFRS-standardeihin, jotka edustavat anglo-amerikkalaista taselähtöistä ja staattista lähestymistapaa kirjanpitoon.

On huomattava politiikan muutos EU:lta alkaa valmistella jäsenvaltioilleen pakottavia kirjanpitostandardeja. Tähän asti Euroopan valtiot ovat säännelleet niin ulkoista kirjanpitoaan kuin talousarvioseurannassa käyttämäänsä kirjanpitoa omista lähtökohdistaan ottamatta vapaaehtoisesti pakottavia ulkoa tuotuja standardeja noudatettavakseen.

Tämä artikkeli on luonteeltaan normatiivinen. Julkisyhteisöille sopivan yleisen käsitteellisen viitekehyksen piirteiden kartoituksessa käytetään vertailukohtana IPSASB:n julkaisemaa yleistä käsitteellistä viitekehystä. Vertailua tehdään myös Ruotsissa kunnille julkaistuun yleiseen käsitteelliseen viitekehykseen, joka edustaa Suomelle tuttua lähestymistapaa julkisyhteisöihin ja niiden tilivelvollisuuteen.

Artikkelin fokus on keskeisissä yleisen viitekehyksen elementeissä eli tärkeimmissä informaation käyttäjissä ja heidän tietotarpeissaan, tilinpäätösraportoinnin tarkoituksessa, yleisen käsitteellisen viitekehyksen statuksessa sekä tilinpäätöksen laadullisissa ominaisuuksissa.

## Tilinpäätösraportoinnin tarkoitus

Mikä on tilinpäätösraportoinnin perimmäinen tarkoitus? Kysymyksen vastaaminen edellyttää sen pohtimista, kenelle julkisyhteisön tilinpäätös on suunnattu. Pääasiallisen kohderyhmän tarpeiden tulee olla yleisen viitekehyksen suunnittelun lähtökohdana.

Mielipiteitä tässä suhteessa jakaa se, ymmärretäänkö päätarkoitukseksi informaation antaminen siitä, kuinka hyvin vastuussa olevat ovat täyttäneet tilivelvollisuutensa, vai informaation antaminen tulevaisuutta koskevaa päätöksentekoa varten. Seuraavassa esitellään kansainvälisten standardoijien kannanottoja yritysten ja julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen periaatteista.

### Yrityssektorin standardoijan eli IASB:n käsitykset

International Accounting Standard Board (IASB) ja Financial Accounting Standard Board (FASB) aloittivat vuonna 2004 yhteisen viitekehyksen kehitysohjelman. Ohjelmaa ovat varjostaneet erimielisyydet, eivätkä nämä kaksi johtavaa standardien asettajaa ole päässeet yksimielisyyteen.

IASB:n julkaiseman luonnoksen (2015, kappale 1.2) mukaan:

*“The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity. Those decisions involve buying, selling or holding equity and debt instruments, and providing or settling loans and other forms of credit”.*

IASB:n (2015, kappale 1.7) mukaan yleistä tarkoitusta varten julkaistut tilinpäätökset antavat nykyisille omistajille ja potentiaalisille investoijille sekä lainantantajille informaatiota, jonka avulla he voivat arvioida raportoivan entiteetin taloudellista arvoa. Päätöksentekoa hyödyttävän näkökulman ottaminen on tyypillistä ns. anglo-amerikkalaisessa lähestymistavassa. Sen sijaan manner-eurooppalaisessa lähestymistavassa korostetaan tilivelvollisuutta, johon englanninkielisessä kirjallisuudessa viitataan käsittein accountability ja stewardship. Vuodesta 1989 lähtien IASB on määritellyt viitekehysessään tilivelvollisuuden erilliseksi tilinpäätösinformaation tarkoituksena, kun taas FASB USA:ssa ei ole nostanut tilivelvollisuutta itsenäiseksi tilinpäätösinformaation tavoitteeksi (Whittington 2008).

Whittingtonin mukaan (2008, 500):

*“The US orientation towards the provision of decision-useful financial information to capital markets, on the other hand, may be influenced*

*by the fact that the authority for financial reporting rests with the Securities and Exchange Commission, under the Securities Acts. Thus, public filing of accounts is required under the authority of the Securities Acts, so that it applies only to entities whose securities are publicly traded and it is a natural consequence of this that accounts should be viewed as serving the decisions of market participants rather than the needs of stewardship to the present shareholders. This view of the legal origins of the US market orientation of financial reporting is controversial, and some of the aspects of the argument have been questioned in a recent review by Benston (2008). However, there are undoubtedly differences between the US and UK approaches to the role of financial, and these are reflected in the fact that the UK ASB's statement of principles (1999), unlike the FASB framework (and the IASB's current exposure draft), acknowledges an independent role for the stewardship objective."*

Viitekehysluonnoksen kappaleessa 1.3 (2015) IASB on uudelleen korostanut myös tilivelvollisuuden tärkeyttä seuraavalla tavalla:

*"Investors', lenders' and other creditors' expectations about returns depend on their assessment of the amount, timing and uncertainty of (the prospects for) future net cash inflows to the entity and their assessment of management's stewardship of the entity's resources".*

### Julkissektorin tilinpäätöstä koskevia näkemyksiä

Useat julkisyhteisöjen laskentatoimen tutkijat ja asiantuntijat katsovat, että julkissektorilla tulisi priorisoida tilivelvollisuutta. Tämä lähtee toimeksiantotalouden ja demokratian käsitteistä. Tilinpäätösinformaation tulisi siten täyttää veronmaksajien ja äänestäjien ja laajemmin kaikkien kansalaisten ja kuntalaisten tietotarpeet heidän arvioidessaan, kuinka hyvin tilivelvollinen hallinto on käyttänyt heille uskotut verovarot ja resurssit. Kansalaisilla ja heitä edustavilla demokraattisesti valituilla elimillä on oikeus tietää seuraavat asiat:

- a) kuinka hyvin agentti eli hallinto on noudattanut päämiestä edustavan ylimmän päätöksentekoelimen (parlamentin, valtuuston) hyväksymää budjettia

- b) kuinka taloudellisesti ja suorituskykyisesti hallinto on käyttänyt uskotut varat järjestäessään palveluja, ja
- c) kuinka kestäväällä pohjalla julkinen talous on niin lyhyellä kuin pitemmällä tähtäimellä.

Yleistä tarkoitusta varten julkistettut tilinpäätökset antavat ainoastaan osittaisia vastauksia näihin kysymyksiin. Ja edelleen, vastaukset, joihin yleistä tarkoitusta varten julkistetuilla tilinpäätöksillä kyetään, liittyvät enemmän tilivelvollisuuden arviointia hyödyttävän informaation antamiseen kuin muita päätöksenteon tarkoituksia hyödyttävän informaation antamiseen, esimerkiksi sen arvioimiseen, onko tarkoituksenmukaista ryhtyä transaktioihin asianomaisen julkisyhteisön kanssa vai ei.

Yleiset käsitteelliset viitekehit tulisi rakentaa niin että ne eivät vain luettele erilaisia tilinpäätöstiedon mahdollisia käyttäjätahoja. Niissä tulisi määritellä, kuten edellä, kenelle tilinpäätöstieto on ensisijaisesti tarkoitettu ja keitä tiedon pitäisi ensisijaisesti hyödyttää. IPSASB luettelee viitekehyksessään vuodelta 2014 kaikki mahdolliset tilinpäätöstiedosta kiinnostuneet laittamatta heitä selkeään järjestykseen. Ongelmana IPSASB:n viitekehyksessä on myös se, että viitekehys on määritelty käsittämään paitsi ulkoiset tilinpäätöslaskelmat myös laajemmin yleisen talousraportoinnin – englanninkielen terminologiassa nk. General Purpose Financial Reports (GPFR-raportit) – jotka sisältävät myös ei-rahamääräistä tietoa ja tulevaisuutta koskevaa suunnitelmätietoa.

Julkissektorilla yleistä tarkoitusta varten annettu GPFR-talousraportointi on paljon laajempaa kuin yrityssektorilla. Tämä on luonnollista ottaen huomioon julkisyhteisöille asetetut tavoitteet ja raportoitavan talous- ja toimintatiedon potentiaalinen käyttäjäkunta. IPSASB:n kannalta ongelma syntyy siitä, että se ottaa viitekehyksessään lavean raportointimääritelmän, mutta ei huomioi sitä, miten se vaikuttaa tai sen pitäisi vaikuttaa viitekehyksen periaatteissa. Esimerkiksi varan (asset) määritelmä voi muuttua, kun sitä käsitellään taseen sijasta muun talousraportoinnin kontekstissa, mikä käsittää myös tietoja henkilöstövoimavaroista tai vaikkapa ympäristövaikutuksista. Tämän muunkin kuin tilinpäätöslaskelmatiedot käsittävän raportoinnin tärkeys on erityisen suuri yhteisiä intressejä privaatti-intressien sijasta edistävien julkis-

yhteisöjen kohdalla. IPSASB:n viitekehyksessä, joka käsittää tämän muunkin raportoinnin, ei ole oikeastaan lainkaan käsitelty tätä problematiikkaa.

Arvioitaessa yleisesti julkistettujen tilinpäätöstietojen hyväksikäyttäjiä, on huomattava, että lainoittajat voivat saada heille erikseen räätälöityä tilinpäätöstietoa ja talousanalyysiä ennen rahoituspäätöksiään. Lainoittajat eivät siis ole yleistä tarkoitusta varten julkaistujen tilinpäätöslaskelmien varassa. Kansalaiset taas eivät voi vaatia erikseen räätälöityä ja erikseen heille tuotettua tietoa, vaan he ovat yleisen tilinpäätöstiedon varassa. Kansalaiset ja heitä edustavat demokraattisesti valitut edustuselimet tulee määritellä viitekehyksessä tilinpäätösraportoinnin ensisijaiseksi kohteeksi ja käyttäjätahoiksi.

Jos tämä normatiivinen lähtökohta hyväksytään, se tarjoaa pohjan jo julkaistujen viitekehysten arviointiin. IPSASB on viitekehyksessään (IPSASB 2014) määritellyt yleistä tarkoitusta varten julkaistun talousraportoinnin tarkoitukseksi antaa informaatiota sekä tilivelvollisuuden todentamiseksi että päätöksentekoa hyödyttämään. Tarkoituserät esitetään rinnakkain ikään kuin samanarvoisina, mikä on ongelmallista. IPSASB ei ole onnistunut tekemään valintaa sen suhteen, kumpi tarkoituserä on tärkeämpi. Tätä ei lievennä se, että IPSASB toteaa mainituilla tarkoituserillä olevan yhtymäkohtia, IPSASB:n mukaan (IPSASB 2014, 15):

*“Information provided in GPFs for accountability purposes will contribute to, and inform, decision making. For example, information about the costs, efficiency and effectiveness of past service delivery activities, the amount and sources of cost recovery, and the resources available to support future activities will be necessary for the discharge of accountability. This information will also be useful for decision making by users of GPFs, including decisions that donors and other financial supporters make about providing resources to the entity.”*

IPSASB on epäonnistunut tunnistamaan tilivelvollisuuden todentamiseksi tarvittavan informaation antamisen yleistä tarkoitusta varten julkistettujen tilinpäätöstietojen pääasialliseksi tarkoituseräksi. Tätä havainnollistaa hyvin Vehmasen kannanotto (2008, 1–2), jonka mukaan painotusratkaisu on tehtävä tilivelvollisuustiedon ja muuta päätöksentekoa hyödyttävän tiedon välillä:

*“... Accountability is related with the past, with the control of the managerial actions taken in the past while decision-usefulness is related with the future, that is, with the usefulness of information in forecasting relevant outcomes of future phenomena. There is a clear tension between these two perspectives. It is not practicable to construct the financial statements of an entity without giving the priority to one perspective or the other. It should be explicitly said which perspective is used in preparing these “general purpose” financial statements and which perspective is then accounted for by supplying additional information. Actually using the term “general purpose” is hiding the problem and is therefore somewhat misleading.”*

Bartonin mukaan (2005, 146)

*“the requirement for public accountability is a fundamental difference between the environment of business and the government which must be reflected in the form of financial reporting to stakeholders”.<sup>1</sup>*

Julkisyhteisöillä ulkoisen talousraportoinnin tarkoitus ei siis ole hyödyttää omistajien investointipäätöksentekoa, vaan pikemmin informoida julkisyhteisöjen käyttöön uskottujen resurssien käytöstä. Lisäksi päätöksentekoa hyödyttävä tieto annetaan etenkin julkistettavien ulkoisten tilinpäätöslaskelmien sijasta julkistettavissa budjeteissa, jotka taas yrityksillä pidetään salassa (Baron 2011, 424).

---

<sup>1</sup> Mm. Barton ja Pallot ovat perustelleet, että yrityksiä varten pidetyn liikekirjanpidon yleisen viitekehyksen on oltava erilainen kuin julkisyhteisöjen vastaavan (Barton 2005; 2011; Pallot 1992).

*Taulukko 1. IPSASB:n yleisessä viitekehyksessä määritellyt talousraportoinnin informaation käyttäjät ja informaation tarkoituksperät*

Yleinen viite-kehys	Talousraporttien ensisijaiset käyttäjät	GPFR-talousraportoinnin tarkoituksperät
IPSASB (2014)	<b>Palvelujen käyttäjät (service recipients) ja julkiselle resurssija luovuttavat (resource providers)</b> Lakiasäättävä elin ja sen jäsenet	Kappale 2.1: "GPFrs objectives are to provide information <i>for accountability purposes and decision-making purposes</i> ".  Kappaleiden 2.14–2.27 mukaan tämä yleistä tarkoitusta varten annetun talousraportoinnin tulee sisältää seuraavaa: a) tuloslaskelma- ja tasetiedot, kassavirta-laskelmatiedot, b) talousarvotiedot ja lakien noudattamisen tiedot, c) palveluja koskevat suoritustiedot ja d) tulevaisuutta koskevan taloussuunnittelun tiedot.
IPSASB (2014)	Ensisijaisiin tiedon käyttäjiin IPSASB lukee muitakin kuin kansalaiset (citizens), nimittäin lahjoittajat (donors) ja lainoittajat (lenders), jotka ovat resurssija julkisyhteisölle luovuttavia tahoja (kappale BC2.7).	

IPSASB:n mukaan resurssija luovuttaviin tahoihin luetaan myös lahjoittajat ja lainanantajat. Tämä on merkittävä kannanotto, koska mainittujen kahden tahon tietotarpeet voivat erota kansalaisten tietotarpeista. Lahjoittavat ja lainanantajat ovat usein muita kuin asianomaisen valtion tai kunnan jäseniä. Lainanantajat voivat painottaa vakavaraisuutta ja takaisinmaksukykyä koskevaa luotettavaa tietoa ja lahjoittajat tuen saamiseen liittyvien ehtojen noudattamista.

Koska IPSASB ei tee valintaa tilivelvollisuuden ja päätöksenteon hyödyttämisen välillä, IPSASB joutuu tekemään sellaisia kompromisseja, jotka johtavat harhaan, kun määritellään tilinpäätösesittämisen periaatteita, tilinpäätöksen elementtejä, arvostamista ja tiedon laadullisia ominaisuuksia. Jos valinta on ensisijaisesti tilivelvollisuustiedossa, korostuu mm. historiallisten hankintamenojen käyttö, kun asetetaan tilikauden tuottoja ja kuluja vastakkain, sekä toisaalta realisoituvien menojen ja tulojen käyttö, kun tehdään tilivelvollisia sitovia talousarvioita.

Ruotsin kuntien kirjanpitoneuvosto Rådet för kommunal redovisning (RKR) on julkaissut talousraportoinnin yleisen käsitteellisen viitekehyksen,



jossa pääpaino on kuntien ja maakuntien tilinpäätösraportoinnissa. Ruotsissa on säädetty kunnallishallinnon kirjanpitolaki vuonna 1997 (Lag 1997:614 om kommunal redovisning). Laki säättää paitsi tilinpäätöslaskelmista myös toimintakertomustiedosta, joka sisältää paitsi rahamääräistä tietoa niin myös ei-rahamääräistä toiminta- ja tuloksellisuustietoa.

*Taulukko 2. Ruotsin kunnallishallinnon talousraportoinnin yleinen viitekehys (RKR)*

<b>Yleinen viitekehys</b>	<b>Ensijaiset talousraporttien käyttäjät</b>	<b>Talousraportoinnin (GPFR) tarkoitusperät</b>
Rådet för Kommunal Redovisning (RKR)	<b>Yleisesti ilmaistuna</b> ne, joilla ei normaalisti ole pääsyä hallinnon sisäiseen tietoon: kuntalaiset, palvelujen käyttäjät, yhteisöt, jotka ovat riippuvaisia kunnasta tai jotka kilpailevat kunnan kanssa, valtion edustajat. <b>Erityisesti</b> RKS mainitsee valtuustot, jotka edustavat kuntalaisia ja harkitsevat vastuuvapauden myöntämisen kunnallishallinnon tilivelvollisille.	Talousraportoinnin on tyydyttävä potentiaalisten tiedonkäyttäjien yleinen tietotarve. Tarkoituksena on antaa oikea ja riittävä kuva (true and fair view) kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä antaa myös muut politiikan tilivelvollisuuden ja hyvän taloudenhoidon arvostelun kannalta tarpeelliset tiedot (s. 16).

Ruotsissa RKR onnistuu muotoilemaan talousraportoinnin kohteen kuntien erityispiirteitä painottaen (RKR 2014). Sen mukaan ensijaisena raportoinnin kohteena ovat ne henkilöt, joilla ei ole normaalisti pääsyä kunnallishallinnon sisäisiin raporteihin. Lisäksi RKR mainitsee erityisesti valtuutettujen tietotarpeet. Valtuutettujen tehtävänä on myöntää vastuuvapaus kunnallishallinnossa toimineille tilivelvollisille viranhaltijoille.

McCullers ja Schroeder ovat todenneet (1982, 72), että laskentahenkilöiden kantana on aiemmin ollut se, että tilinpäätösraportoinnin tarkoitus on antaa luotettavat tiedot menneestä tilikaudesta ja välttää sellaista spekulatiivisten erien esittämistä ja subjektiivisuutta, mikä saattaa heikentää tiedon hyödyllisyyttä. Vaikka tästä periaatteesta on osin luovuttu yritysten tilinpäätösesittämisen kansainvälisissä standardeissa, se sopii edelleen mainiosti julkisen sektorin tilinpäätösraportoinnille.

Historialliset hankintamenot ovat luotettavampia kuin varojen uudelleenarvostukset, jotka perustuvat mahdollisimman paljon markkinoilta haet-

tuihin tai muutoin arvioituihin käypiin arvoihin. Näin ollen ne sopivat hyvin myös tilivelvollisuuden arviointiin verovaroja käyttävässä julkishallinnossa. Julkishallinto on toimeksiantotaloutta, jossa varoilla ei tavoitella niinkään positiivisia kassavirtoja tai markkinoilta haettavia luovutusvoittoja, vaan pikemmin asukkaita hyödyttävän palvelukoneiston rakentamista ja ylläpitoa. Ruotsin kunnallishallinnon kirjanpitoneuvosto muotoilee asian niin, että kuntien missiona on kerätä rahoitusta tehokasta palvelutuotantoa varten, kun taas yritykset pyrkivät tuotantoon, joka tuottaa rahavaroja ja voittoa (RKR 2014, 12).

Barton (2005, 149–150) jakaa julkisyhteisön varat taloudellista tai palveluhyötyä tuottaviin varoihin ja toisaalta sosiaalisia ja ympäristöarvoja tuottaviin varoihin. Ensiksi mainittuja varoja ovat mm. maaomaisuus, palvelutuotannon tilat, koulut, päiväkodit ja palvelutuotannon koneet ja laitteet, joita voidaan luovuttaa tietyissä tilanteissa ja joille saattaa löytyä ostaja myös julkisyhteisön ulkopuolelta. Viimeksi mainittuja varoja pidetään ja säilytetään tuleville sukupolville eikä niitä ole tarkoitettu myytäväksi. Pallot (1992, 47–48) käyttää tässä yhteydessä käsitettä yhteinen tai julkinen omaisuus, joka käsittää mm. julkiset kirjastot, puistot ja yleiset tiet sekä toisaalta kansallispuistot ja historialliset monumentit ja kulttuurikohteet, joita viimeksi mainittuja voidaan kutsua myös perintövaroiksi (heritage assets). Niillä ei ole mielekästä hintaa, koska ne ovat korvaamattomia.

Julkishallinnossa laskentatoimen ja kirjanpidon varsinaista ydinaluetta ovat julkistettavat talousarviot ja talousarvioiden toteutumalaskelmat. Tätä ei ole riittävästi osattu korostaa IPSASB:n viitekehyksessä tai standardissa 24 (IPSAS 24 Presentation of Budget Information). Lisäksi IPSASB ei ole kovin selkeä viitekehyksessään (2014) tilinpäätöslaskelmien tärkeysjärjestyksestä – onko paino asetettava mahdollisesti tuloslaskelmaan, taseeseen vai kassavirtalaskelmaan?

On mielenkiintoista verrata yleistä käsitteellistä viitekehystä koskevaa keskustelua vastaavaan keskusteluun yritysten kirjanpidossa ja tilinpäätösesittämisessä. Omistajalähtöinen teoria (proprietary theory) ja toisaalta entiteettilähtöinen teoria (entity theory) tilinpäätöksestä johtavat erilaisiin käsityksiin yrityksen taseesta ja omistajien ja muiden rahoittajien rooleista. Omistajalähtöinen teoria korostaa tilinpäätöstä omistajia ja muita rahoittajia varten, kun

taas entiteettiteoria korostaa taseen sijasta yritystoiminnan ytimessä olevaa virtalaskelmaa, joka asettaa liiketoimintaperiodin transaktioista koituvat tuotot ja kulut vastakkain. Tilinpäätösesittämisessä liiketoimintasykli on tärkeämpi kuin yrityksen varallisuuden arvostaminen (Biondi 2012a; 2012b; Oulasvirta 2014b, 259).

IPSASB viitekehyksen yksi epäonnistuminen johtuu sen liian yleisestä lähtökohdasta eli siitä, että periaatteita määritellään yleisesti (GPFR-) talousraportoinnille eikä tarkemmin (GPFS-) tilinpäätösraportoinnille ja siihen sisältyville tilinpäätöslaskelmille. Yleinen talousraportointi sisältää paitsi rahamääräistä tietoa myös ei-rahamääräistä tietoa. Viimeksi mainittu tieto sisältää IPSASB:n mukaan relevanttien lakien noudattamista koskevan tiedon, palvelutuotannolle asetettujen tavoitteiden saavuttamista koskevan tiedon sekä myös finanssi- ja muun tiedon, jota tarvitaan arvioitaessa raportoivan yksikön kykyä saavuttaa tulevaisuudessa resursseillaan toiminnalliset tavoitteensa (IPSASB 2014). Tästä laveasta määritelmästä huolimatta IPSASB päättyy siihen, että yleisen käsitteellisen viitekehyksen ytimessä ovat tilinpäätöslaskelmat ja niiltä vaadittavat tiedot. Lavean määritelmänsä mukaisesti IPSASB kuitenkin varaa itselleen oikeuden varsinaisissa standardeissa tai raportoinnin käytännön ohjenuorissa (Reporting Practice Guidelines) käsitellä myös tätä muuta raportointia ja sen sisältöä (IPSASB 2014, 19).

### Käsitteellisen viitekehyksen status

Yleisen käsitteellisen viitekehyksen kohdalla on ratkaistava kaksi keskeistä asiaa: viitekehyksen laatimisen ajoittuminen verrattuna yksittäisten standardien julkaisemisen ajankohtaan ja toisaalta sen pakottavuus suhteessa yksittäisiin standardeihin.

Ruotsissa kunnallishallinnon kirjanpitoneuvosto (RKR 2014, 9) on hyvin määritellyt yleisen käsitteellisen viitekehyksen tarkoituksen: Sen tarkoitus on ohjata valmisteille tulevia kirjanpitosuosituksia ja olemassa olevien suositusten tarkistamisia ja auttaa tiedon tuottajia ja tiedon käyttäjiä suositusten ymmärtämisessä. Sellaisissa tulkintatilanteissa, joita varten ei ole annettu suosituksia, viitekehys auttaa tilintarkastajia arvioimaan, ovatko kunnat noudattaneet

RKR:n suosituksia. Käsitteellinen viitekehys antaa tietoa, joka auttaa ymmärtämään yksittäisten suositusten takana olevia perusteita. Kirjanpitoneuvoston määrittely viittaa myös siihen, että olisi hyvä laatia ensin viitekehys ja vasta sitten yksittäiset standardit.

Käsitteellinen viitekehys voi olla joka pakottava standardeihin nähden tai sitten se on vain periaatekokoelma, joka väistyy, jos yksittäisten standardien sisältämät säännöt ovat sen kanssa ristiriidassa. Tarkoituksenmukaista olisi, että käsitteellinen viitekehys tehdään niin huolella ja ennen standardien valmistelua, että se voi toimia pakottavana standardeihin nähden. Koska Euroopan komissio ei ole antanut vielä ensimmäistäkään EPSAS-standardia, nyt voitaisiin edetä juuri tämän strategian mukaisesti. Tässä poikettaisiin IPSASB:n päätöksestä, jonka mukaan käsitteellinen viitekehys ei syrjäytä yksittäisiä standardeja ristiriitatilanteessa eikä käsitteellinen viitekehys aseta auktoritatiivisia vaatimuksia IPSAS standardeja noudattaville yhteisöille (IPSASB 2014, 9).

### Tilinpäätöstiedon laadulliset ominaisuudet

IPSASB antaa pitkän listan talousraportoinnin laadullisista hyvistä ominaisuuksista asettamatta niitä hierarkkiseen järjestykseen. Se selittää ratkaisuun seuraavasti (IPSASB 2014, 34, 40):

*“In some cases, a balancing or trade-off between qualitative characteristics may be necessary to achieve the objectives of financial reporting. The relative importance of the qualitative characteristics in each situation is a matter of professional judgment. The aim is to achieve an appropriate balance among the characteristics in order to meet the objectives of financial reporting”.*

*“All the qualitative characteristics are important and work together to contribute to the usefulness of information. The relative importance of a particular qualitative characteristic in different circumstances is a matter of professional judgment. As such, it is not appropriate to identify certain qualitative characteristics as always being fundamental and others as having only an enhancing or supporting role, or to specify the sequence of their application, no matter what information is being considered for inclusion in GPFs, and irrespective of the circumstances*

*of the entity and its environment. In addition, it is questionable whether information that is not understandable or is provided so long after the event as not to be useful to users for accountability and decision-making purposes could be considered as relevant information—therefore, these characteristics are themselves fundamental to the achievement of the objectives of financial reporting...”*

Jos taas verrataan Ruotsin kirjanpitoneuvoston käsitteelliseen viitekehykseen, siinäkin ei eksplisiittisesti aseteta laatusеikkoja tärkeysjärjestykseen. Viitekehyksen sivuilla 20–21 sanotaan että tärkeimmät laatusеikat ovat tiedon ymmärrettävyys, vertailtavuus, relevanssi, luotettavuus, avoimuus ja läpinäkyvyys. Toisaalta on huomionarvoista, että lista alkaa sanalla ymmärrettävyys.

Kirjoittajan, kuten myös monien muiden suomalaisten laskennan asiantuntijoiden, käsitys on se, että laadulliset ominaisuusvaateet tulee asettaa selkeään hierarkkiseen järjestykseen. Esimerkiksi valtiovarainministeriön asettama EPSAS-työryhmä, jonka työryhmän jäsen kirjoittaja on, on päättäväisesti edellyttänyt laadullisten ominaisuuksien asettamista hierarkkiseen järjestykseen siten, että tiedon hyödyllisyys edellyttää siltä relevanttiutta ja luotettavuutta (Oulasvirta 2015, työryhmän muistiot ja pöytäkirjat). Työryhmä on myös nostonut kolmanneksi tärkeäksi periaatteeksi varovaisuuden (prudence).

Vehmanen (2008, 10–15), joka on arvioinut IPSASB:n viitekehystä, on edellyttänyt tilinpäätöstiedon laatua kuvaavilta ominaisuuksilta hierarkkista ja loogista järjestystä:

*“.....Relevance and reliability should be regarded as the two fundamental qualitative characteristics of useful financial reporting information. ... Therefore, to ensure usefulness of the reported information, it should have the fundamental qualitative characteristics of relevance and reliability (or freedom from error, if you prefer) under the general constraint of sufficiency...”*

Vehmasen mukaan (2008, 10–15; 2009, 45) lähtökohtana ovat siis relevanttius eli merkityksellisyys sekä tiedon luotettavuus. Ensisijaiset ominaisuudet eivät ole absoluuttisia vaan vähittäisiä ja voimakkuudeltaan vaihtelevia. Fundamenttisista ominaisuuksista relevanssia voimistavat tiedon ymmärrettävyys (understandability), tuoreus (timeliness), vertailtavuus (comparability), vah-

vistettavuus (confirmatory value) ja ennustearvo (predictive value). Jos tieto on esimerkiksi vanhentunutta, vaikeasti ymmärrettävissä ja epätarkkaa, se ei voi olla kovin relevanttia eikä siten hyödyllistä.

Luotettavuutta taas vahvistavat tiedon verifioitavuus (verifiability) tai tiedon oikeellisuutta tukeva muu tieto (supportability). Transaktion ja varan rahamääräinen arvo saatetaan esimerkiksi varmentaa sen toteutushintaa koskevalla dokumentaatiolla. Jos se ei ole mahdollista, voidaan ehkä löytää rahamääräisille arvoille vahvistusta saman tyyppisten transaktioiden ja saman tyyppisten varojen markkinahintatiedoista.

Järjestyksessä kolmantena tulevat tiedon täydellisyyttä (completeness) rajoittavat tekijät. Niitä ovat tiedon määrällinen riittävyys (sufficiency) täydellisyyteen nähden ja seuraavat täydellisyydsideaalia kohtuullistavat tekijät: neutraalius (neutrality, not biased), olennaisuus (materiality) ja kustannus-hyötysuhteen järkevyys (cost-benefit-reasonableness).

Viimeksi mainittu kustannushyötysuhde on eritoten tärkeä, kun suunnitellaan suuria kirjanpidon reformeja. Kokemukset ovat osoittaneet, että kirjanpidon ja tilinpäätösten uudistukset saattavat aiheuttaa huomattavia kustannuksia, kun taas uudistusten hyötyjä on vaikea arvioida. Uudistuksia lobbaavat tahot saattavat esittää optimistisessa valossa kaikki mahdolliset hyödyt siten, että ne joka tapauksessa ylittävät konkreettisemmat kustannukset (PwC 2014).

## Johtopäätökset

Yrityssektorilla vallitseva käypiä arvoja ja markkina-arvoja käyttävä arvostaminen on ymmärrettävää omistajien ja investoijien intresseistä käsin. Näistä intresseistä käsin on myös ajateltavissa, että tase ja taseen varat ja velat ovat peruselementtejä, joista muut elementit kuten tuotot ja kulut ovat johdettavissa. Toisaalta, tämäkään ajattelutapa ei saa jakamatonta kannatusta yksityisen

puolen laskentatoimen tutkijoiden parissa. Joidenkin mielestä tuloslaskelmalle ja sen tuotoille ja kuluille tulee antaa itsenäisempi asema.<sup>2</sup>

Julkissektorilla tulisi taselähtöisen ja käypiin arvoihin perustuvan lähestymistavan sijasta päättäväisesti valita tuloslaskelmalähtöinen ja historiallisia hankintamenoja painottava lähestymistapa (Oulasvirta 2014a; 2014b). Julkisella sektorilla korostuu tilinpäätösesittämisessä tiedon luotettavuus ja tilivelvollisuus, mikä taas johtaa loogisesti siihen, että tilinpäätöslaskelmien tulee pikemminkin sisältää informaatiota realisoituneiden transaktioiden ja hankintojen menoista ja tuloista kuin subjektiivista ja spekulatiivista informaatiota mm. uudelleenarvostusten ja hallussapitovoittojen ja -tappioiden muodossa.

Kahden perustavaa laatua olevan ominaisuuden – eli relevanssin ja luotettavuuden – suhteen joudutaan tekemään jossain määrin kompromisseja. Historiallisten hankintamenojen suosimisen seurauksena menetetään toisenlaista tietoa, jota käypiin arvoihin perustuva arvostus tuottaa. Käypiin arvoihin perustuva kirjanpito (current value accounting) koostuu kolmesta eri vaihtoehdosta (Glautier & Underdown 1994, 346):

- 1) Jälleenhankintahintoihin perustuva vaihtoehto (replacement cost accounting – entry price)
- 2) Realisoitavissa oleviin luovutushintoihin perustuva vaihtoehto (realisable value accounting – exit price)
- 3) Nettonykyarvo varan tulevaisuudessa kerryttämistä kassavirroista (net present value of future income generated from the asset)

Jos esimerkiksi kunnassa on tarkoituksenmukaista tietää tietyssä tilanteessa kunnan omaisuusesineen saatavissa oleva markkinahinta, siinä tilanteessa kirjanpidon historialliseen hankintamenuun perustuva arvo on todennäköisesti epätarkka varsinkin inflaation (tai deflaation) olosuhteissa. Eli tässä tilanteessa häviämme kirjanpitotiedon relevanssissa.

<sup>2</sup> Esimerkiksi Deloitte on antamassaan kommentissa IASB:n viitekehysluonnoksesta todennut seuraavaa: “We think the Board is unnecessarily exposing itself to the criticism that it gives primacy to assets and liabilities and therefore favors the balance sheet and current values. We suggest that the Board ensure that Conceptual Framework explain more clearly that asset and liability measurement is often determined by focusing initially on the appropriate measurement of financial performance. We also suggest that when giving examples of measuring items as much emphasis should be given to income and expense items.” (Deloitte 2015).

Tietyissä tilanteissa on mahdotonta saada luotettavasti selville historiallisia hankintamenoja tai omaisuuden tuotantokustannuksia (esimerkiksi vanhat rakennukset, jne.), ja tietyissä tilanteissa varoja on lahjoitettu julkisyhteisölle, jolloin transaktion yksilöllistä hintaa ei saada esille.

Joka tapauksessa on huomattava, että ns. kuntien kantavarallisuutta (ks. Hallipelto ym. 1992, 91) ei ole hankittu myyntiä varten. Käytännössä myyntejä tapahtuu harvoin, ja jos pitkäaikaiseen omistukseen tarkoitettua käyttöomaisuutta myydään, siinä yhteydessä selviää toteutunut myyntihinta. Samalla kirjanpitoarvoon nähden laskettavissa oleva myyntivoitto tai -tappio kirjataan tuloslaskelmaan.<sup>3</sup>

IPSASB on viitekehyksessään (IPSASB 2014, kappale BC7.3) valinnut hybridin lähestymistavan arvostamiseen. IPSASB:n mukaan ei ole olemassa vain yhtä arvostusperiaatetta, joka maksimoisi sen, kuinka hyvin tilinpäätöslaskelmien informaatio toteuttaa laadullisia ominaisuuksia. IPSASB:n mukaan (IPSASB 2014, kappale BC7.7):

*“the measurement objective is to select those measurement bases that most fairly reflect the cost of services, operational capacity and financial capacity of the entity in a manner that is useful in holding the entity to account, and for decision-making purposes”.*

IPSASB myös tunnistaa hybridissä lähestymistavassa ongelmia (kappale BC7.8), mutta väittää silti, että vaihtelevien arvostusperiaatteiden käytön haitat voidaan minimoida valitsemalla aina olosuhteisiin sopivasti tietty arvostusperiaate ja pitämällä se johdonmukaisesti muuttumattomana samanlaisten varojen ja velkojen kohdalla sekä selostamalla arvostusperiaatteet läpinäkyvästi tilinpäätöksessä.

Edellä tehdyn analyysin perusteella EU:n komission tulisi ottaa huomioon seuraavat seikat valmistellessaan jäsenvaltioilleen kirjanpidon ja tilinpäätösesittämisen käsitteellistä viitekehystä: Ensinnäkin, tilinpäätösinformaation ensisijaisiksi tarvitsijoiksi tulisi määritellä kansalaiset ja heitä edustavat vaa-

<sup>3</sup> Jos on kyseessä kunnan vaihtuviin vastaaviin kuuluvasta rahoitusomaisuudesta, esimerkiksi osakkeista ja muista arvopapereista, tai myytävästä tonttiomaisuudesta, niiden suhteen käyvien arvojen jatkuva selvittäminen on luonnollisesti suunnittelua ja päätöksentekoa hyödyttävää.



leilla valitut ylimmät päätöksentekuelimet. Näitä tahoja varten tulisi tuottaa hyödyllistä tietoa.

Toiseksi, tulisi tästä vetää johtopäätös, että tiedon hyödyllisyyttä arvioidaan nimenomaan tilivelvollisuuden ja luotettavuuden näkökulmista. Tällä on omat seuraukset mm. arvostamisratkaisuihin.

Kolmanneksi, komission johdolla laaditun julkisen sektorin erityispiirteet huomioivan käsitteellisen viitekehyksen tulisi olla yksittäisiin standardeihin nähden sitova. Tämä toisi EU:n jäsenvaltioille tietyn suojan yksittäisten standardien ”mielivallalta”, koska mikään standardi ei saa olla ristiriidassa yhteisesti sovittujen viitekehyksen periaatteiden kanssa.

Neljänneksi, tilinpäätösinformaation laadulliset ominaisuudet tulisi asettaa hierarkkiseen järjestykseen loogisella tavalla siten kuten Vehmanen (2008; 2009) on esittänyt. Hierarkkista järjestystä on esittänyt myös valtiovarainministeriön EPSAS-työryhmä, kun se on korostanut sekä tiedon relevanssia ja luotettavuutta että varovaisuuden periaatetta.

Viidenneksi, tuloslaskemalähtöinen ja historiallisiin hankintamenoihin perustuva lähestymistapa soveltuu julkisyhteisöille paremmin kuin yrityskirjanpidossa paljon omaksuttu taselähtöinen ja käypiin arvoihin perustuva lähestymistapa. Tuloslaskemalähtöisyys sopii hyvin myös Saarion kehittelemään meno-tuloteoriaan perustuvaan liikekirjanpitokäsitykseen.

## Lähteet

- Barton, Allan 2005. Professional accounting standards and the public sector – A mismatch. *ABACUS* 41(2), 138–158.
- Barton, Allan 2011. Why governments should use the Government Finance Statistics Accounting System. *ABACUS* 47(4), 411–445.
- Biondi, Yuri 2012a. What do shareholders do? Accounting, ownership and the theory of the firm: Implications for corporate governance and reporting. *Accounting, Economics, and Law. A Convivium* 2(2), Article 5. doi:10.1515/2152-2820.1068.
- Biondi, Yuri 2012b. Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the New French governmental accounting standards. *International Journal of Public Administration (IJPA)* 35(9), 603–619.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Rossi, F.M. (toim.) 2015. *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. IIAS Series, Governance and Public Management. Basingstoke: Palgrave and Macmillan.

- Deloitte 2015. *Comments to the Exposure Draft 2015/3 – Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.
- Glautier, M. W. & Underdown, B. 1994. *Accounting Theory and Practice* (5<sup>th</sup> edition). London: Pitman Publishing.
- Hallipelto, Aatos, Helin, Heikki, Oulasvirta, Lasse & Ruuska, Pertti 1992. *Kunnallistalouden periaatteet*. Helsinki: VAPK-kustannus.
- IASB 2015. *Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting*. ED/2015/3.
- IPSASB 2014. *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC, IPSASB ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).
- Müller-Marqués Berger, Thomas 2012. *IPSAS Explained. A Summary of International Public Sector Accounting Standards* (2<sup>nd</sup> edition). Chichester: Wiley, and Ernst & Young.
- Oulasvirta, Lasse 2014a. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting* 25, 272–285.
- Oulasvirta, Lasse 2014b. Governmental financial accounting and European harmonisation: Case study of Finland. *Accounting, Economics and Law. A Convivium* 4(3), 237–263.
- Oulasvirta, Lasse 2015. Public sector accounting and auditing in Finland. Teoksessa Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Rossi, F. M. (toim.) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. Houndmills: Palgrave and Macmillan, 60–74.
- Oulasvirta, Lasse & Stephen Bailey 2016. Evolution of EU public sector financial accounting-standardization: Critical events that opened the window for attempted policy change. *Journal of European Integration* 38(6), 653–669.
- Pallot, June 1992. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5(1), 38–59.
- PwC 2014. *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards* (2013/S 107-182395), 1 August 2014 (available at [www.pwc.be](http://www.pwc.be)).
- RKR 2014. *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting*. Rådet för kommunal redovisning. April 2014.
- Vehmanen, Petri 2008. “*The Conceptual Framework of IPSASB from Theoretical Point of View. A Comment Paper on the Consultation Paper Phase 1 of the IPSASB Framework Project*”. A discussion paper. Tampere: University of Tampere.
- Vehmanen, Petri 2009. The qualitative characteristics of information included in general purpose financial reports by public sector entities. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn, L.-A. & Näsi, S. (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 38–55.
- Whittington, Geoffrey 2008. Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review. *Journal of Accounting and Public Policy* 27, 495–502.